ΕΘΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Σημειώσεις: Διοικητική Λογιστική και Στρατηγική

1. Έννοια Κόστους και Κοστολόγησης

Δαπάνη-Κόστος-Έξοδο

Οι συγγραφείς των βιβλίων Κόστους και Διοικητικής Λογιστικής αναφέρουν τακτικά τις έννοιες δαπάνη, κόστος και έξοδο αλλά οι περισσότεροι τείνουν να τις χρησιμοποιούν αναγνωρίζοντας το ίδιο νόημα και στις τρεις λέξεις. Στην πραγματικότητα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν εκφράζοντας διαφορετικές έννοιες στα πλαίσια της Διοικητικής Λογιστικής.

Η **δαπάνη** θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί πιο γενικά ότι είναι η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου (όπως τα μετρητά) ή η δημιουργία μιας νέας υποχρέωσης (όπως ένα χρέος σε προμηθευτή) για την απόκτηση ενός νέου περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα μηχάνημα ή πρώτες ύλες. Αντίθετα, σύμφωνα με τις διεθνείς λογιστικές αρχές (GAAP), εκτός μερικών εξαιρέσεων, το **κόστος** έχει ένα πολύ συγκεκριμένο νόημα-αυτό είναι η εκτιμώμενη αξία των πόρων τους οποίους η λογιστική μονάδα έχει θυσιάσει για να αποκτήσει ένα συγκεκριμένο περιουσιακό της το οποίο παρουσιάζεται στον Ισολογισμό της με τη συγκεκριμένη αξία. Η εστίαση λοιπόν της χρηματοοικονομικής είναι στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και το κόστος συνδέεται με αυτή την αποτίμηση. **Έξοδα** είναι τα κόστη των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία ο χρηματοοικονομικός λογιστής θεωρεί ότι έχουν χρησιμοποιηθεί , για να παραχθούν προϊόντα η υπηρεσίες που πουλήθηκαν. Το κόστος λοιπόν μετατρέπεται σε έξοδο όταν το περιουσιακό στοιχείο πωλείται ή χρησιμοποιείται και παύει να υφίσταται για την λογιστική μονάδα. .Μάλιστα η έννοια των εξόδων είναι χρονικά περιορισμένη και συνδέεται με συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο. Η έννοια του εξόδου είναι ανεξάρτητη με την έννοια της πληρωμής ή όχι μετρητών.

Έτσι ο κύκλος είναι ότι η δαπάνη δημιουργεί ένα περιουσιακό στοιχείο, του οποίου το κόστος εμφανίζεται στον Ισολογισμό και το οποίο όταν πωλείται η χρησιμοποιείται και παύει να υπάρχει σαν περιουσιακό στοιχείο για την επιχείρηση μετατρέπεται σε έξοδο.

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των ενεργειών που έχουν σαν σκοπό αφού συγκεντρώσουν να καταγράψουν, να κατατάξουν και να επιμερίσουν τα έξοδα της επιχείρησης έτσι ώστε να υπολογιστεί το κόστος των προϊόντων της, των υπηρεσιών της, των λειτουργιών της, των διαδικασιών της κλπ.

Ο πιο κοινός ορισμός του **κόστους** που συναντάται στα περισσότερα βιβλία Διοικητικής Λογιστικής ορίζει το κόστος ως τη χρηματική αξία των αγαθών και υπηρεσιών που δαπανάται για την απόκτηση τρέχοντος ή μελλοντικού οφέλους. Αυτός ο ορισμός υποδεικνύει μια εκροή πόρων, όπως μετρητά, ή μια μελλοντική χρηματοοικονομική δέσμευση που πρέπει να εξοφληθεί, όπως ένας πληρωτέος λογαριασμός. Περαιτέρω, ο ορισμός αυτός του κόστους υποδεικνύει ότι η εκροή θα αποφέρει οφέλη, όπως η απόκτηση πρώτων υλών ή μηχανημάτων τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών τα οποία θα πωληθούν και θα επιφέρουν κέρδη, μετρητά και άλλες απαιτήσεις.
Κοστολόγηση είναι το σύνολο των ενεργειών που έχουν σαν σκοπό αφού συγκεντρώσουν να καταγράψουν, να κατατάξουν και να επιμερίσουν τα έξοδα της επιχείρησης έτσι ώστε να υπολογιστεί το κόστος των προϊόντων της, των υπηρεσιών της, των λειτουργιών της, των διαδικασιών της κλπ.

Φορέας και Κέντρο Κόστους

Μέσα στην οικονομική μονάδα, όπως αναφέρθηκε, τα κόστη εξυπηρετούν πολλούς και διαφορετικούς σκοπούς. Οι σκοποί αυτοί μπορούν να διακριθούν σε δυο μεγάλες κατηγορίες που είναι ο σχεδιασμός και η αξιολόγηση. Στα πλαίσια του σχεδιασμού, το κόστος χρησιμοποιείται σαν ένα σημείο αναφοράς για να καθοριστεί η τιμή πώλησης ενός προϊόντος υπό παραγωγή- για παράδειγμα, όταν ο τύπος υπολογισμού της τιμής πώλησης είναι κόστος συν 15%- ή όταν το κόστος της μονάδας του προϊόντος χρησιμοποιείται σε ένα μοντέλο προϋπολογισμού για να προβλέψει συνολικό κόστος της μονάδας κάτω από διαφορετικά επίπεδα παραγωγής και πωλήσεων.
Στα πλαίσια της αξιολόγησης το κόστος χρησιμοποιείται σαν βάση, όταν λαμβάνεται απόφαση κατά πόσο η τιμή της αγοράς για ένα υπάρχων προϊόν καθιστά αυτό κερδοφόρο ή όταν αξιολογείται κατά πόσο μια διαδικασία της μονάδας είναι επαρκής και αποδοτική συγκρινόμενη με ομοειδείς διαδικασίες εντός ή εκτός της επιχείρησης. Οι διοικητικοί λογιστές προκειμένου να κάνουν τις προτάσεις τους στη διοίκηση ώστε αυτοί να λάβουν αποφάσεις για μελλοντικές δραστηριότητες και πλάνα, αλλά και για να ελέγξουν την υπάρχουσα κατάσταση της μονάδας χρησιμοποιούν το κόστος πολλών διαφορετικών πραγμάτων. Λόγω αυτής της ανάγκης, οι λογιστές έχουν αναπτύξει τις έννοιες (notion?) **φορέας κόστους** (cost object) και **κέντρο κόστους** (cost center) για τα οποία υπολογίζουν το κόστος και αναφέρονται κοστολογικά στους διοικούντες την επιχείρηση.
Ο **φορέας κόστους** είναι το αντικείμενο ως προς το οποίο γίνεται ο υπολογισμός του κόστους, συνηθισμένα παραδείγματα φορέα κόστους είναι το προϊόν της βιομηχανικής επιχείρησης, το εμπόρευμα της εμπορικής επιχείρησης και η υπηρεσία της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών. Όταν υπάρχει η ανάγκη υπολογισμού του κόστους για τμήματα και δραστηριότητες της μονάδας τότε χρησιμοποιείται η έννοια του **κέντρου κόστους**. Η έννοια του κέντρου κόστους έχει εισαχθεί σχετικά πιο πρόσφατα από την έννοια φορέας κόστους στη Διοικητική Λογιστική από την ανάγκη της ύπαρξης διοικητικής ευθύνης για την αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαφόρων τμημάτων αι δραστηριοτήτων της μονάδας.

Στοιχεία Κόστους Παραγωγής και Ολικού Κόστους

- Άμεσα Υλικά
- Άμεσα Εργατικά

- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα
- Έξοδα Διακίνησης Υλικών (Logistics)
- Γενικά Εξοδα Διοίκησης
- Εξοδα Μάρκετινγκ και Πωλήσεων
- Χρηματοοικονομικά Έξοδα
- Έξοδα Ανάπτυξης νέων προϊόντων και υπηρεσιών
- Αλλα Γενικά Εξοδα

Διακρίσεις του Κόστους

Οι Διοικητικοί Λογιστές όμως υποστηρίζουν ότι η έννοια του κόστους είναι πιο σύνθετη δεν υπάρχει μόνο ένας αποδεκτός ορισμό και ότι θα πρέπει να υπολογίζονται «διαφορετικά κόστη για διαφορετικούς σκοπούς και για τη λήψη διαφορετικών επιχειρηματικών αποφάσεων». Η κατανόηση των διαφορετικών ειδών κόστους είναι απαραίτητη αφενός για τον ορθό υπολογισμό του συνολικού κόστους προϊόντος, υπηρεσίας, τμήματος, δραστηριότητας και αφετέρου για τη χρησιμοποίηση του στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων λειτουργικού ή στρατηγικού χαρακτήρα. Το κόστος μπορεί να διακριθεί σε πολλές κατηγορίες ανάλογα με τους κοστολογικούς σκοπούς. Οι διακρίσεις του κόστους σε κατηγορίες γίνεται με τη χρήση συγκεκριμένων κριτηρίων.
Χρησιμοποιώντας διάφορα κριτήρια διακρίνουμε το κόστος στις παρακάτω κατηγορίες

- Με κριτήριο την ενσωμάτωση των διαφόρων κατηγοριών εξόδων(στοιχεία κόστους) στο κόστος έχουμε: **Αρχικό κόστος**= Άμεσα Υλικά+Άμεσα Εργατικά, **Κόστος μετατροπής**= Άμεσα Εργατικά + Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, **Κόστος παραγωγής η Βιομηχανικό Κόστος**= Αρχικό κόστος+ Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, **Ολικό Κόστος**= Αρχικό κόστος+Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα+Γενικά έξοδα διοίκησης+Εξοδα Μάρκετινγκ και Πωλήσεων+Χρηματοοικονομικά έξοδα+Έξοδα ανάπτυξης νέων προϊόντων και υπηρεσιών
- Με κριτήριο τον τρόπο ενσωμάτωσης του στην αξία του προϊόντος η της υπηρεσίας αυτό διακρίνεται σε **άμεσο και έμμεσο κόστος**. **Άμεσο** κόστος είναι το κόστος που μπορεί με βεβαιότητα να αποδοθεί και να συσχετισθεί με συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία (φορέας του κόστους) που είναι και η αιτία ύπαρξης του. Παραδείγματα άμεσου κόστους είναι η πρώτη ύλη που αναλώθηκε για τη παραγωγή του προϊόντος Χ, τα εργατικά που απαιτήθηκαν για την εκτέλεση του έργου Α, τα καύσιμα που καταναλώθηκαν για το δρομολόγιο με το λεωφορείο Αθήνα Θεσσαλονίκη. Έτσι λοιπόν το άμεσο κόστος είναι στενά συνδεδεμένο με το φορέα του και θα σταματήσει να υπάρχει όταν αυτός παύσει να υπάρχει. **Έμμεσο** κόστος είναι εκείνο που δεν μπορεί να συσχετισθεί άμεσα με συγκεκριμένο προϊόν ή υπηρεσία (φορέας του κόστους) και πραγματοποιείται χάριν της παραγωγής πολλών η όλων των προϊόντων η υπηρεσιών της επιχείρησης. Παραδείγματα έμμεσου κόστους είναι οι αποσβέσεις, αμοιβές επιστατών και φυλάκων εργοστασίου, έξοδα φωτισμού-θέρμανσης. Η ενσωμάτωση του έμμεσου κόστους στους διάφορους φορείς θα γίνει με τη χρήση των συντελεστών καταλογισμού.
- Με κριτήριο τον τρόπο μεταβολής του σε σχέση με τη κυμαινόμενο όγκο παραγωγής της επιχείρησης διακρίνεται σε **σταθερό και μεταβλητό κόστος**.
- Με κριτήριο την περιοδική και επαναληπτική εμφάνιση του κόστους η την έλλειψη περιοδικότητας και επαναληπτικότητας αυτό διακρίνεται σε **ομαλό, ανώμαλο και έκτακτο κόστος**. **Ομαλό κόστος** είναι το αναμενόμενο κάτω από

κανονικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, το οποίο δεν υπερβαίνει κάποιο συγκεκριμένο ύψος. **Ανώμαλο κόστος** αντίθετα είναι εκείνο που κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης υπερβαίνει τα προκαθορισμένα όρια, όπως έξοδα φωτισμού, χρεωστικοί τόκοι, υπερωρίες εργατών. **Έκτακτο κόστος** είναι το απρόβλεπτο κόστος, όπως κόστος για επισκευή έκτακτης βλάβης μηχανήματος και έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης της επιχείρησης τα οποία θα πρέπει να επιβαρύνουν και να επηρεάσουν το κόστος των προϊόντων της επιχείρησης λαμβάνοντας υπόψη διάφορα κριτήρια για την κατανομή τους.

- Με κριτήριο το τμήμα στο οποίο δημιουργείται το κόστος διακρίνεται σε **κόστος κύριων και βοηθητικών τμημάτων**. Σύμφωνα με τον Porter τα τμήματα μιας οικονομικής μονάδας μπορούν να διακριθούν
- Με κριτήριο τον φορέα που είναι υπεύθυνος για τη δημιουργία του διακρίνεται σε **ελεγχόμενο και μη ελεγχόμενο κόστος.**
- Με κριτήριο το χρόνο υπολογισμού του διακρίνεται σε **ιστορικό ή πραγματικό, πρότυπο και προϋπολογισμένο.**
- Με κριτήριο τη σχέση του με τη λήψη συγκεκριμένης διοικητικής απόφασης διακρίνεται σε **σχετικό και μη σχετικό κόστος.**
- Με κριτήριο την άμεση συσχέτιση του με συγκεκριμένο προϊόν ή χρονική περίοδο διακρίνεται σε **κόστος προϊόντος και κόστος περιόδου**.

Στα βιβλία της Διοικητικής Λογιστικής και στην πρακτική εφαρμογή χρησιμοποιούνται και οι παρακάτω σημαντικές έννοιες του κόστους

1. Το κόστος ευκαιρίας ή διαφυγόν κόστος (opportunity cost) είναι το κόστος της επιχείρησης για τη μη λήψη ορισμένης απόφασης, προτιμώντας μια άλλη εναλλακτική πρόταση. Κόστος ευκαιρίας είναι η θυσία που κάνει η μονάδα όταν δεσμεύει/χρησιμοποιεί συγκεκριμένους πλουτοπαραγωγικούς πόρους για να υλοποιήσει ένα συγκεκριμένο έργο. Εάν η μονάδα έχει περίσσευμα πόρων να εκτελέσει όλες τι εναλλακτικές αποφάσεις, τότε το κόστος ευκαιρίας είναι μηδέν. Σε πολλές περιπτώσεις και η μη ύπαρξη οφέλους λόγω μη πραγματοποίηση πώλησης από έλλειψη προϊόντων ή υπηρεσιών θεωρείται σαν κόστος ευκαιρίας.

Το κόστος ευκαιρίας δεν καταγράφεται στα λογιστικά βιβλία γιατί δεν είναι πραγματικό η λογιστικό κόστος σύμφωνα με τις παραδεκτές λογιστικές αρχές. Παρόλα αυτά το κόστος ευκαιρίας αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για τη λήψη βραχυχρονίων και μακροχρονίων επιχειρηματικών εναλλακτικών αποφάσεων όπως, αγορά αντί παραγωγή ενός προϊόντος ή κομματιών αυτού, διακοπή ή συνέχιση της λειτουργίας ενός τμήματος ή μιας δραστηριότητας, εκτέλεση ή όχι μιας έκτακτης παραγγελίας προϊόντος, αγορά περιουσιακού στοιχείου ή προμήθεια του με leasing, αλλαγή του τρόπου εκμετάλλευσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

2. **Το διαφορικό κόστος (differential cost**) είναι η διαφορά στο κόστος μεταξύ δυο εναλλακτικών αποφάσεων της διοίκησης. Το διαφορικό κόστος είναι η αύξηση ή η μείωση του συνολικού κόστους ή του κόστους ενός συγκεκριμένου παραγωγικού στοιχείου, τμήματος ή δραστηριότητας κυρίως λόγω μεταβολών στην παραγωγική διαδικασία. Εάν η διαφορά του κόστους μεταξύ των δυο εναλλακτικών αυξάνει τότε πρόκειται περί αυξητικού διαφορικού κόστους (**incremental cost**) και εάν η διαφορά μειώνεται πρόκειται περί μειωτικού διαφορικού κόστους (**decremental cost**).

Αυτός ο τύπος του κόστους χρησιμοποιείται για αποφάσεις όπως, καθορισμός διαφορετικών τιμών πώλησης προϊόντων ή υπηρεσιών για διαφορετικό αριθμό τεμαχίων παραγγελίας, αγορά από τρίτους ή παραγωγή εντός της μονάδας ενός προϊόντος, συνέχιση συγκεκριμένης δραστηριότητας εντός της μονάδας ή ανάθεση της σε τρίτους, αλλαγές στο μηχανολογικό εξοπλισμό της επιχείρησης.

3. **Ουδέτερο ή πραγματοποιημένο κόστος (sunk cost)** είναι το κόστος το οποίο έχει πραγματοποιηθεί δεν θα ξαναεμφανιστεί και δεν θα πρέπει να επηρεάσει μελλοντικές αποφάσεις της διοίκησης. Π.χ Αντικατάσταση ή συνέχιση χρησιμοποίησης του εξοπλισμού (β) Ρευστοποίηση ή μη υφισταμένων αποθεμάτων, προϊόντων, εμπορευμάτων κ.λπ. (γ) Συνέχιση της κατεργασίας ενός συμπαραγώγου ή πώληση αυτού ως έχει κατά το προηγούμενο στάδιο παραγωγής του.

Χρησιμοποίηση των πληροφοριών του κόστους για πρόβλεψη κερδών (Cost-Volume-Profit (CVP) Analysis)

2. Δημόσιες δαπάνες, κοινωνικό κόστος και κοινωνικό όφελος

Δημόσιες Δαπάνες: είναι οι πληρωμές που διενεργούν οι δημόσιοι φορείς μέσω του προϋπολογισμού για την επίτευξη στόχων, οι οποίοι είναι επί της ουσίας κοινοί με τους στόχους που θέτει ο κρατικός προϋπολογισμός εν γένει (άριστη κατανομή παραγωγικών μέσων, δίκαιη διανομή του εισοδήματος, σταθεροποίηση της οικονομίας και οικονομική μεγέθυνση). Οι δημόσιες δαπάνες πρέπει να σχεδιάζονται με βάση το όφελος που αποφέρουν στο κοινωνικό σύνολο (κοινωνικό όφελος) και το κόστους που συνεπάγονται γι' αυτό (κοινωνικό κόστος).

Φορολογικό σύστημα: είναι το σύνολο των φόρων που επιβάλλονται σε μια χώρα και αντανακλά τις ιδιαίτερες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες της χώρας. (Χαρακτηριστικά αναπτυσσόμενης ή ανεπτυγμένης οικονομίας) **Φορολογικό βάρος:** είναι το κόστος της δωρεάν παροχής των δημοσίων αγαθών και χρηματοδότησης των άλλων δραστηριοτήτων των δημόσιων φορέων

Να θυμάστε: Το φορολογικό σύστημα κάθε χώρας εξαρτάται από διάφορους οικονομικούς, κοινωνικούς και πολιτικούς παράγοντες.

1. Στις ανεπτυγμένες οικονομίες, όπου τα εισοδήματα είναι υψηλά, οι φοροτεχνικές υπηρεσίες πιο οργανωμένες και η τάση των φορολογούμενων για φοροδιαφυγή μικρότερη, η φορολογία εισοδήματος είναι αποδοτική. Συνεπώς, στις ανεπτυγμένες οικονομίες επικρατούν συνήθως οι άμεσοι φόροι και ιδιαίτερα οι φόροι εισοδήματος.
2. Στις αναπτυσσόμενες οικονομίες, όπου το κατά κεφαλήν εισόδημα είναι μικρό (σύνολο παραγόμενου εισοδήματος= Α.Ε.Π./ πληθυσμό της χώρας), η διανομή του εισοδήματος περισσότερο άνιση και η τάση για φοροδιαφυγή σχετικά μεγάλη, η απόδοση της φορολογίας εισοδήματος και γενικότερα των άμεσων φόρων είναι μικρή. Ως εκ τούτου, οι αναπτυσσόμενες οικονομίες στηρίζονται κυρίως στους έμμεσους φόρους (φόροι κατανάλωσης).

Κοινωνικό κόστος: οι δημόσιες δαπάνες στερούν πόρους από τον ιδιωτικό τομέα και άρα το κοινωνικό σύνολο χάνει την ευημερία που θα απολάμβανε από αυτά τα ιδιωτικά αγαθά.
Κοινωνικό όφελος: το όφελος για το κοινωνικό σύνολο από την δημόσια δαπάνη

Προσδιορισμός άριστου ύψους δημοσίων δαπανών:

οριακό κοινωνικό κόστος = οριακό κοινωνικό όφελος

3. Μέθοδοι Κοστολόγησης, Κοστολόγηση κατά Λειτουργία /δραστηριότητα (Activity-based cost)

Υπάρχουν 3 γνωστές μέθοδοι κοστολόγησης:

- Κοστολόγηση κατά Έργο ή κατά Παραγγελία,
- Κοστολόγηση Κατά Φάσεις ή Συνεχούς Παραγωγής και
- Κοστολόγηση κατά Λειτουργία ή Δραστηριότητα της Επιχείρησης.

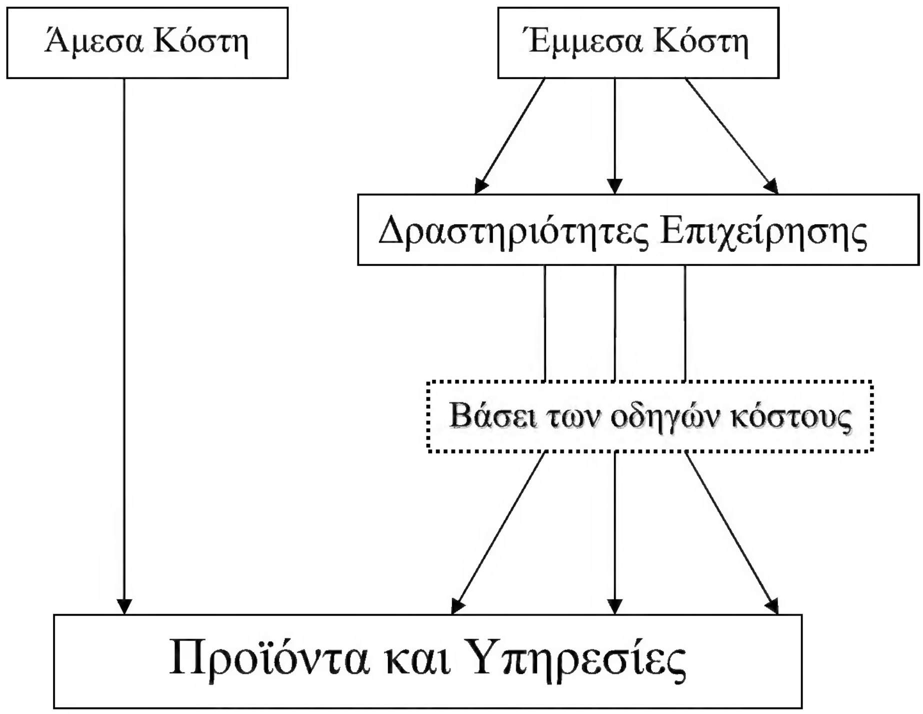
Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις για πολλά χρόνια χρησιμοποιούν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τη κοστολόγηση κατά παραγγελία και τη κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής για το προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων τους. Αυτά τα συστήματα κατανέμουν το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας (άμεσα κόστη) κατευθείαν στα παραγόμενα προϊόντα (αντικείμενα κόστους). Τα παραδοσιακά συστήματα επίσης κατανέμουν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (έμμεσα κόστη)- αποσβέσεις μηχανημάτων, ασφάλιστρα εργοστασίου, έξοδα συντήρησης, έμμεσα υλικά, έμμεσα εργατικά- στα τμήματα παραγωγής (κέντρα κόστους) βάσει μιας απλής αναλογίας π.χ. των αμέσων ωρών εργασίας που χρησιμοποίησε το κάθε τμήμα παραγωγής ή μερικές φορές διαμέσου πολύπλοκων διαδικασιών καταμερισμού. Στη συνέχεια τα συνολικά έμμεσα κόστη κάθε τμήματος διαιρούνται με μια προκαθορισμένη βάση επιμερισμού όπως οι ώρες άμεσης εργασίας ή οι ώρες απασχόλησης των μηχανημάτων και έτσι προκύπτει ο συντελεστής καταλογισμού γενικών βιομηχανικών εξόδων (overhead allocation rate). Αυτός ο συντελεστής στη συνέχεια χρησιμοποιείται για να καταμερίσει τα έμμεσα έξοδα στα διάφορα προϊόντα που παράγονται σε κάθε τμήμα παραγωγής.
Από τη παραπάνω παρουσίαση προκύπτει ότι τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης λειτουργούν ικανοποιητικά μόνο όταν πρόκειται για επιμερισμό εύκολα εντοπιζόμενου άμεσου κόστους, δηλαδή κόστους που σχετίζεται άμεσα με το παραγόμενο προϊόν. Η κοστολογική αντιμετώπιση του έμμεσου κόστους είναι εντελώς προβληματική και σύνθετη, επιπλέον δεν λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε το κάθε κόστος και οι ακριβείς πόροι που αναλώθηκαν για την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων.
Τα τελευταία χρόνια, παρατηρήθηκε μια μείωση στα άμεσα κόστη και μια αύξηση στα έμμεσα, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τις επενδύσεις σε τεχνολογία, καθώς και τα κόστη για πωλήσεις, διανομή και μάρκετινγκ. Παρατηρήθηκε επίσης μια δραματική αύξηση στη σημασία του κόστους που σχετίζεται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες στον πελάτη καθώς πλέον οι επιχειρήσεις επιζητούν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μέσα από τη διαφοροποίηση των παρεχομένων υπηρεσιών στον πελάτη.

Ένα άλλο σημαντικό γεγονός που διαφοροποιεί τις ανάγκες για κοστολόγηση των σημερινών επιχειρήσεων είναι ότι η παραγωγική τους διαδικασία έγινε αρκετά πολύπλοκη και η ίδια γραμμή παραγωγής μπορεί να παράγει πολλά προϊόντα αντίθετα με παλαιότερα που σε γενικές γραμμές κάθε επιχείρηση παρήγαγε περιορισμένο αριθμό προϊόντων.

Τη λύση στις νέες κοστολογικές ανάγκες των επιχειρήσεων ήρθε να δώσει η **Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα (ABC)**. Τα συστήματα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα συνήθως χρησιμοποιούν μία απλή προσέγγιση δύο σταδίων, η οποία έχει ομοιότητες με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Η παραδοσιακή κοστολόγηση χρησιμοποιεί κέντρα κόστους για να ορίζει τα σύνολα του κόστους για την συσσώρευση και αναδιανομή των κοστών. Τα συστήματα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα αντί να χρησιμοποιούν κέντρα κόστους, χρησιμοποιούν δραστηριότητες για την συσσώρευση του κόστους.

Ο σχεδιασμός ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα ξεκινάει από τον προσδιορισμό των διαφορετικών δραστηριοτήτων που υπάρχουν στην επιχείρηση. Στη συνέχεια η ABC κατανέμει τα έμμεσα κόστη -γενικά βιομηχανικά έξοδα εργοστασίου και έξοδα μάρκετινγκ, πωλήσεων, διανομής και διοικητικά έξοδα- στις διαφορετικές δραστηριότητες με κριτήριο την ποσότητα των πόρων που η κάθε δραστηριότητα χρησιμοποιεί. Στη συνέχεια τα επιμερίζει στα αντικείμενα κοστολόγησης (προϊόντα η υπηρεσίες) τα οποία δημιουργούν την ανάγκη για τις δραστηριότητες. Ο επιμερισμός του συνολικού κόστους των δραστηριοτήτων στα παραγόμενα προϊόντα η υπηρεσίες γίνεται με τη βοήθεια των οδηγών κόστους δραστηριότητας. Οι οδηγοί κόστους αντιπροσωπεύουν την ποσότητα των δραστηριοτήτων που απαιτείται να παραχθούν συγκεκριμένα προϊόντα και υπηρεσίες.

Η ABC μεταχειρίζεται τα άμεσα κόστη όπως τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα αλλά διαφέρει από αυτά στο ότι επιμερίζει τα έμμεσα κόστη πρώτα στις δραστηριότητες της επιχείρησης και δια μέσου των οδηγών κόστους τα ανακατανέμει στα παραγόμενα προϊόντα και υπηρεσίες.



Η μεθοδολογία ABC συχνά θεωρείται αρκετά περίπλοκη καθότι πολλοί θεωρούν ότι περιέχει πολύπλοκους και επαναλαμβανόμενους επιμερισμούς του κόστους. Στην πραγματικότητα η μεθοδολογία βασίζεται σε λίγες απλές αρχές.

- **Αρχή 1**: Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους. Όσο περισσότερο επαναλαμβάνεται μια δραστηριότητα, άσχετα από το αν είναι χρήσιμη ή όχι, καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους.
- **Αρχή 2**: Κάθε δραστηριότητα γίνεται για κάποιο σκοπό και βοηθά στη παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων και υπηρεσιών. Έτσι κάθε δραστηριότητα πρέπει να συσχετίζεται άμεσα με τα αντικείμενα κόστους δηλαδή τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες.
- **Αρχή 3**: Διαφορετικοί πελάτες, προϊόντα ή υπηρεσίες απαιτούν τη κατανάλωση συγκεκριμένων και μετρήσιμων πόρων της επιχείρησης.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι η μεθοδολογία ABC αποτελεί την βάση για την άμεση και σωστή λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την επιτυχημένη πορεία μιας επιχείρησης. Επιτρέπει την ακριβέστερη κοστολόγηση των προϊόντων και βοηθάει σημαντικά στην ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων "what-if" για αποτελεσματικότερες στρατηγικές επιχειρηματικές αποφάσεις. Είναι επίσης σημαντικό το ότι τα συστήματα ABC παράγουν τις πληροφορίες εκείνες οι οποίες βοηθούν σημαντικά στην αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών διαδικασιών μια και στην πραγματικότητα μια εταιρία μπορεί πιο εύκολα να ελέγξει τις διαδικασίες παρά τα ίδια τα έξοδά της αυτά καθαυτά.

Αν και είναι ξεκάθαρο ότι ο πρωταρχικός ρόλος των συστημάτων ABC είναι να παρέχουν πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος των διαδικασιών και των

προϊόντων στην πραγματικότητα προσφέρουν πολύ περισσότερα σε μια επιχείρηση. Η μεθοδολογία ABC παρέχει πολύτιμη βοήθεια στην διοίκηση να αντιμετωπίσει τα παρακάτω προβλήματα:

- Να εντοπίσει τις διάφορες υψηλές λειτουργικές δαπάνες ανά δραστηριότητα και να βρει τρόπους να μειωθούν
- Να μετρήσει με μεγαλύτερη ακρίβεια την κερδοφορία των διαφορετικών προϊόντων σε σχέση με τις κλασσικά λογιστικά συστήματα
- Να προσδιορίσει εάν κάποιο προϊόν ή υπηρεσία συνεχίζει να έχει λόγους ύπαρξης ή πρέπει να αντικατασταθεί με καινούργια προϊόντα και υπηρεσίες
- Να αποφασίσει αν είναι συμφέρουσα η εσωτερική ανάπτυξη προϊόντων και υπηρεσιών (in-house) ή είναι προτιμότερο να ανατεθούν σε εξωτερικούς συνεργάτες (outsourcing).

Με άλλα λόγια, η μεθοδολογία ABC υποστηρίζει τρεις σημαντικές πτυχές που σχετίζονται με την λήψη στρατηγικών αποφάσεων μέσα στην επιχείρηση

- Την αναλυτική κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών
- Την διαφοροποίηση της γκάμας προϊόντων και υπηρεσιών είτε με την παρουσίαση και προώθηση νέων προϊόντων, είτε με την διακοπή παραγωγής μέρους αυτών
- Τον σχεδιασμό και ανάπτυξη νέων προϊόντων και υπηρεσιών

Η μεθοδολογία ABC δεν υποκαθιστά το λογιστικό σύστημα που ήδη χρησιμοποιείται και έχει παγιωθεί σε μια επιχείρηση. Αντίθετα, λειτουργεί περισσότερο ως μια ασφαλιστική δικλείδα ελέγχου του σωστού προσδιορισμού του οικονομικού αποτελέσματος και εξασφαλίζει στα διοικητικά στελέχη το απαραίτητο βάθος ανάλυσης των λογιστικών πληροφοριών που θα τους οδηγήσουν σε ορθολογική λήψη αποφάσεων.

4. Πίνακας ισορροπημένης μέτρησης απόδοσης (Balance Scorecard)

Οι επιχειρήσεις της βιομηχανικής εποχής χρησιμοποιούσαν μόνο χρηματοοικονομικά μέτρα, όπως τα λειτουργικά κέρδη και την απόδοση της επένδυσης, για να αξιολογήσουν την επιχείρηση αλλά και τα επιμέρους τμήματα της. Στο σημερινό ανταγωνιστικό περιβάλλον της παγκοσμιοποίησης και της έντονης χρήσης της τεχνολογίας τα συστήματα μέτρησης της απόδοσης των επιχειρήσεων πρέπει να συμπεριλάβουν νέες παραμέτρους οι οποίες δεν σχετίζονται μόνο με χρηματοοικονομικά μέτρα.

Σήμερα οι κύριοι στόχοι των επιχειρήσεων είναι να δημιουργήσουν αφοσιωμένους πελάτες, να βελτιώσουν την ποιότητα των προϊόντων, να παράγουν με χαμηλό κόστος, να παράγουν νέα καινοτόμα προϊόντα, να εκπαιδεύουν και να βελτιώνουν τους υπαλλήλους τους ώστε να βοηθούν στην ανάπτυξη της επιχείρησης, και να εκσυγχρονίζουν τα συστήματα και τις διαδικασίες της επιχείρησης. Η πρόκληση είναι να βρεθεί η σωστή αναλογία χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών μέτρων σχετικών με τους στόχους της επιχείρησης που να ικανοποιούν την ανάγκη της μέτρησης της πραγματικής απόδοσης.

Τα χρηματοοικονομικά μέτρα από μόνα τους ήταν επαρκή για της επιχειρήσεις της βιομηχανικής εποχής στην αρχή του 20ου αιώνα που ανταγωνίζονταν κάνοντας αποτελεσματικών επενδύσεων σε φυσικά περιουσιακά στοιχεία και ελέγχοντας σωστά τα χρηματοοικονομικά τους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Οι σημερινές

επιχειρήσεις ωστόσο, επιβίωσαν και πέτυχαν δημιουργώντας χαρακτηριστική αξία και από τα άυλα περιουσιακά τους στοιχεία. Οι χρηματοοικονομικές μετρήσεις στην πλειοψηφία των περιπτώσεων αδυνατούν να μετρήσουν την απόδοση αυτών των άυλων περιουσιακών στοιχείων και όταν το κάνουν συμβαίνει με μεγάλη καθυστέρηση και μόνο όταν βρίσκονται σε μεγάλη συγκέντρωση.

Το 1992 οι Kaplan και Norton ανέπτυξαν μια νέα πρωτοποριακή μέθοδο μέτρησης της απόδοσης των επιχειρήσεων τον «**Πίνακα ισορροπημένης μέτρησης απόδοσης**» ή Balance Scorecard. Ο Πίνακας Ισορροπημένης Μέτρησης Απόδοσης είναι μία γενική και ευέλικτη προσέγγιση για μέτρηση της απόδοσης που στηρίζεται σε μέτρα που προκύπτουν από την στρατηγική της επιχείρησης. Η νέα μέθοδος επιτρέπει στις επιχειρήσεις να ανιχνεύουν τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα τους ενώ παράλληλα να παρακολουθούν τον τρόπο με τον οποίο υλοποιούν την στρατηγική τους – με τους πελάτες τους, με τις διαδικασίες παραγωγής, και με τους υπαλλήλους και τα συστήματα – για την μελλοντική ανάπτυξη και κερδοφορία.

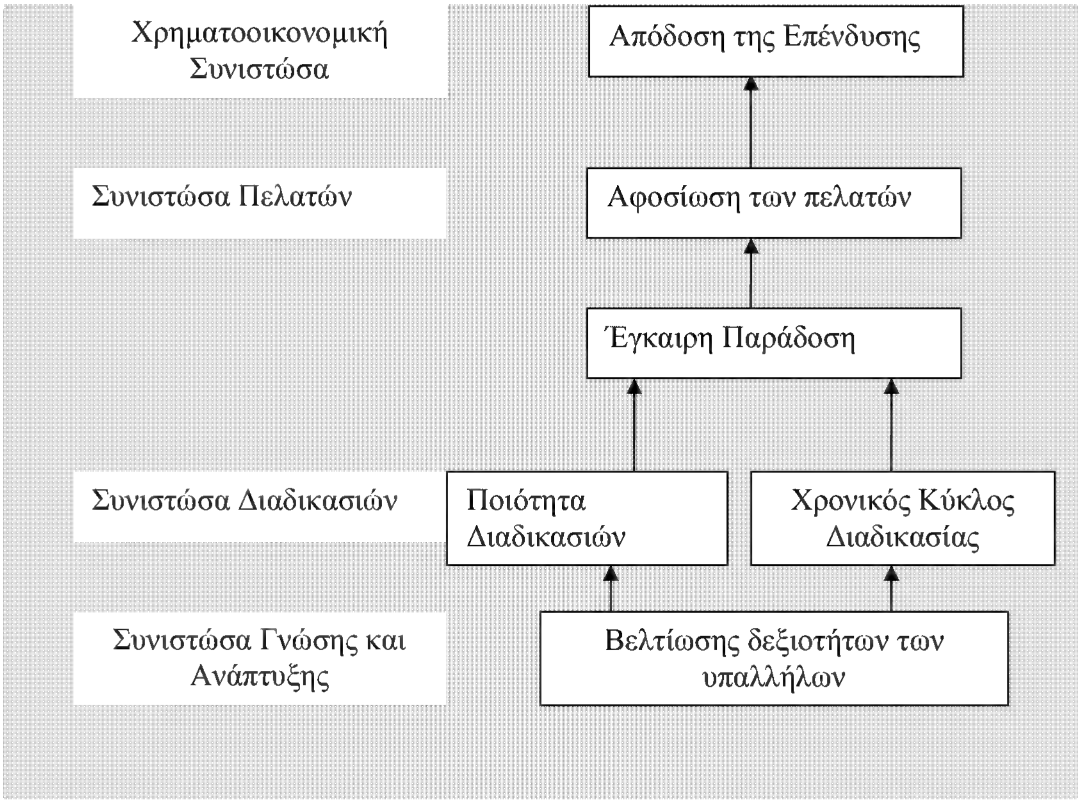
Ο πίνακας ισορροπημένης μέτρησης απόδοσης συνδέει τις βραχυχρόνιες ενέργειες της επιχείρησης με τους στρατηγικούς στόχους της με ένα σύστημα ειδικών μηχανισμών. Έρευνες δείχνουν ότι το 60% με 70% των επιχειρήσεων στον κόσμο χρησιμοποιούν κάποια έκδοση της μεθόδου. Επίσης η μέθοδος έχει προσαρμοστεί για να χρησιμοποιείται στον δημόσιο τομέα και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Ο Πίνακας Ισορροπημένης Μέτρησης της Απόδοσης μετράει την επιχειρησιακή απόδοση σε τέσσερις διαφορετικές αλλά και άμεσα συνδεδεμένες συνιστώσες που απορρέουν από το όραμα, την στρατηγική και τους στόχους της επιχείρησης.

- Χρηματοοικονομική - Πως μετριέται η επιτυχία από τους μετόχους
- Πελάτες - Πως θα δημιουργήσουμε αξία για τους πελάτες
- Εσωτερικές Διαδικασίες - Σε ποιες διαδικασίες πρέπει να τελειοποιηθούμε ώστε να ικανοποιήσουμε τους πελάτες και τους μετόχους
- Γνώση και ανάπτυξη - Ποιες δεξιοτεχνίες των υπαλλήλων, πληροφοριακά συστήματα και επιχειρησιακές ικανότητες χρειαζόμαστε ώστε να συνεχίσουμε να βελτιώνουμε τις διαδικασίες μας και της σχέσεις με τους πελάτες μας

Για γίνει κατανοητό ένα απλό παράδειγμα για τον τρόπο που ο Πίνακας Ισορροπημένης Μέτρησης Απόδοσης μετράει και συνδέει την απόδοση, αναλογιστείτε έναν ατελή πίνακα μέτρησης απόδοσης που παράγεται από μία μικρή κατασκευαστική επιχείρηση που κερδίζει πελάτες προσφέροντας προϊόντα χαμηλού κόστους, προσθέτοντας ποιότητα με την άμεση παράδοση των προϊόντων. Το πιο σημαντικό χρηματοοικονομικό μετρικό της επιχείρησης είναι η *επιστροφή στην απόδοση* (return on investment), η οποία τοποθετείται στην **χρηματοοικονομική συνιστώσα.** Η επιχείρηση προσδοκάει να αυξήσει τα έσοδά της βελτιώνοντας το χρηματοοικονομικό μέτρο της επιστροφής της απόδοσης, διατηρώντας και αυξάνοντας τις πωλήσεις στους υπάρχοντες πελάτες. Συνεπώς, περιλαμβάνει μέτρα , για το ποσοστό των μόνιμων πελατών και για την αύξηση των πωλήσεων στους υπάρχοντες πελάτες. Η επιχείρηση πιστεύει πως οι πελάτες εκτιμούν βαθύτατα την άμεση εκτέλεση των παραγγελιών τους. Επιπλέον, η άμεση παράδοση των προϊόντων αναμένεται να αυξήσει την αφοσίωση των πελατών, που με την σειρά της θα οδηγήσει σε υψηλότερη χρηματοοικονομική απόδοση. Συνεπώς η μέτρηση της αφοσίωσης των πελατών και της άμεσης παράδοσης των προϊόντων ενσωματώνονται στην **συνιστώσα των πελατών** του πίνακα μέτρησης της απόδοσης.

Τα χρηματοοικονομικά μέτρα και τα μέτρα των πελατών αντιπροσωπεύουν το «τί» της στρατηγικής, δηλαδή τι θέλει να επιτύχει η επιχείρηση σε σχέση με τα δύο σημαντικότερα συστατικά της, τους μετόχους και τους πελάτες της. **Η συνιστώσα των εσωτερικών διαδικασιών** περιγράφει το «πώς» η στρατηγική θα εκτελεστεί. Αναγνωρίζει τις διαδικασίες που είναι οι πιο σημαντικές για την ικανοποίηση των μετόχων και των πελατών. Για παράδειγμα, οι διαδικασίες μικρών κυκλικών χρόνων και υψηλής ποιότητας παραγωγής είναι απαραίτητες για την επίτευξη εξαιρετικών χρόνων παράδοσης των προϊόντων. Δηλαδή, μετρήσεις της ποιότητας, όπως ποσοστά ελλατωματικών προϊόντων ανά παραγομένων και μετρήσεις χρονικής ολοκλήρωσης της διαδικασίας ή αλλιώς ο χρόνος που χρειάζεται να μετατραπούν οι πρώτες ύλες σε προϊόντα προς διάθεση, αποτελούν τα μέτρα της διαδικασίας. Μέτρα για την τέταρτη συνιστώσα προκύπτουν από άλλη μία ερώτηση του «πώς». Πώς οι εργαζόμενοι θα αποκτήσουν τις ικανότητες και την γνώση ώστε να μπορέσουν να βελτιώσουν την ποιότητα και τους χρόνους παραγωγής της επιχείρησης; Η επιχείρηση αναγνωρίζει πως οι εργάτες που δουλεύουν στην παραγωγή πρέπει να είναι εκπαιδευμένοι σε τεχνικές βελτίωσης των διαδικασιών παραγωγής. Συνεπώς, ένα μέτρο για τις ικανότητες και τις επιδεξιότητες τις βελτίωσης των διαδικασιών περιλαμβάνεται στην **συνιστώσα γνώσης και ανάπτυξης**.



Αυτό το απλό παράδειγμα δείχνει πως μία ολόκληρη αλυσίδα σχέσεων αιτίας και αποτελέσματος μεταξύ μέτρων απόδοσης στις τέσσερις συνιστώσες του πίνακα ισορροπημένης μέτρησης απόδοσης εξηγεί την στρατηγική μίας επιχειρηματικής μονάδας. Ο πίνακας μέτρησης αναγνωρίζει και κάνει σαφείς τις υποθέσεις για τις σχέσεις αιτίας και αποτελέσματος μεταξύ των μέτρων αποτελεσμάτων (π.χ. επιστροφή στην

απόδοση και αφοσίωση πελατών), της χρηματοοικονομικής συνιστώσας και της συνιστώσας πελατών, με τους οδηγούς πρότυπης απόδοσης αυτών των αποτελεσμάτων – όπως, διαδικασία μηδενικών ατελειών, σύντομος χρονικός κύκλος διαδικασίας, και εκπαιδευμένοι και αφοσιωμένοι εργαζόμενοι – τα οποία μετρούνται από τις συνιστώσες των εσωτερικών διαδικασιών και γνώσης και ανάπτυξης.

Η χρήση του πίνακα ισορροπημένης μέτρησης απόδοσης προσφέρει πλεονεκτήματα στους οργανισμούς που τον έχουν εφαρμόσει όπως:

- Η διευκρίνιση της αποστολής, του οράματος και της στρατηγικής της επιχείρησης
- Η αναγνώριση των στόχων, στρατηγικών και λειτουργικών
- Η βελτίωση του συστήματος αξιολόγησης της επιχείρησης
- Η κατανόηση των στόχων και των αναγκαίων ενεργειών που απαιτούνται για την επίτευξή τους από όλους τους εργαζομένους
- Η δυνατότητα αναπληροφόρησης και ελέγχου των διαδικασιών της επιχείρησης
- Ο μακροχρόνιος σχεδιασμός της στρατηγικής για την επιβίωση της επιχείρησης και την αύξηση της κερδοφορίας της
- Η σωστή κατανομή των πόρων της επιχείρησης

Προκειμένου να προκύψουν τα παραπάνω οφέλη πρέπει η ηγετική ομάδα να ενοποιεί το νέο σύστημα μέτρησης της απόδοσης στην διαδικασία εφαρμογής της διοίκησης, η οποία μεταφέρει την στρατηγική στους εργαζόμενους, προσπαθεί να κάνει συμβατά τα προσωπικά συμφέροντα και κίνητρα των εργαζομένων με την επιτυχή εφαρμογή της στρατηγικής και ευθυγραμμίζει την στρατηγική με τις υπάρχουσες διοικητικές διαδικασίες του σχεδιασμού, του προϋπολογισμού και του ελέγχου. Τελειώνοντας πρέπει να τονίσουμε ότι ένα νέο σύστημα διοίκησης και ένα νέο σύστημα μέτρησης της απόδοσης απαιτούν η ηγετική ομάδα της επιχείρησης να πιστεύει και να οδηγεί τις νέες μεταβατικές διαδικασίες.

5. Στρατηγική των επιχειρήσεων

Ενότητα 1 **Εισαγωγή στη στρατηγική**

- **Ο Ορισμός της στρατηγικής**

Andrews ‘Στρατηγική είναι μία διαμόρφωση αποστολής, στόχων ή σκοπών και πολιτικών και σχεδίων για την επίτευξή τους, που διατυπώνονται έτσι ώστε να καθορίζουν την έκταση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και την ταυρότητα της επιχείρησης΄

Ansoff ‘Στρατηγική είναι μία κοινή γραμμή μεταξύ των δραστηριοτήτων του οργανισμού και των προϊόντων του ή αγρών του, που καθορίζουν τη βασική φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας πριν, τώρα και στο μέλλον’

Όμως είναι εμπαφής η σύγχυση γύρω από το τί είναι στρατηγική. **Ο Michael Porter δήλωνει ότι στρατηγική είναι η τοποθέτηση της επιχείρησης στο περιβάλλον της.**

- **Λόγοι που είναι αναγκαία η στρατηγική**

Σκεφτείτε κάποια ζευγάρια επιχειρήσεων όπως Toyota-General Motors, CBS-CNN και Xerox-Canon. Πριν από κάποια χρόνια η GM, το CBS και η Xerox ήταν οι ηγέτες στο χώρο τους. Όμως σε λίγα χρόνια έχασαν την θέση τους από νέες μορφές ανταγωνισμού ή από τους υπάρχοντες ανταγωνιστές τους. Η απώλεια αυτή δεν μπορεί να αποδωθεί στην τύχη. Η στρατηγική αν και δεν μπορεύμε να ισχυριστούμε ότι εξασφαλίζει πάντα την επιτυχία, ωστόσο βοηθάει σίγουρα στην επίτευξή της. Οι βασικοί λόγοι είναι α) θέτει κατευθύνσεις, β) υποστηρίζει την λήψη ομοιόμορφων αποφάσεων, γ) συντονίζει δραστηριότητες, δ) ορίζει την θέση της επιχείρησης απέναντι από τον ανταγωνισμό της και ε) μειώνει την αβεβαιότητα.

- **Προγραμματισμένη, αναδυόμενη και επιβαλλόμενη στρατηγική**

Ενώ η θεωρίας της στρατηγικής μιλούσε για πλήρως προγραμματισμένη στρατηγική, η μελέτη διαφόρων επιχειρήσεων οδήγησε τους ερευνητές να μιλήσουν για την αναδυόμενη στρατηγική. Για τους Mintzberg και Waters αυτό το είδος μη προμελετημένης αθέλητης στρατηγικής ως αναδυόμενη και υποστηρίζουν ότι αποτελεί μία επιτυχημένη μορφή στρατηγικής. Η προσέγγισή τους είναι ότι η στρατηγική είναι ένα υπόδειγμα ή μια μορφοποίηση σε ένα ρεύμα αποφάσεων που σχηματίζεται με το χρόνο. Η αναδυόμενη στρατηγική βεβαίως δε σημαινει χάος και εγκατάλειψη στη δύναμη της τύχης. Οι προγραμματισμένες στρατηγικές θα πρέπει να αλλάζουν στην πράξη, επηρεαζόμενες από διάφορους πραγματικούς παράγοντες.

Η επιβαλλόμενη στρατηγική είναι συνήθως η στρατηγική που επιλέγει η κυβέρνηση για μία επιχείρηση. Συμβαίνει συνήθως στο δημόσιο τομέα, όπου το κράτος ασκεί άμεσο έλεγχο στη δραστηριότητα των κρατικών επιχειρήσεων.

- **Διεύρυνση του Ορισμού της στρατηγικής (τα ps του Mintzberg)**

Η στρατηγική ως σχέδιο (plan) εκλαμβάνεται ως ένα προμελετημένο σχέδιο που προετοιμάζεται συνειδητά και με ιδιαίτερη προσοχή

Η στρατηγική ως τέχνασμα (ploy) εκλαμβάνεται ώς ένα σχέδιο πιο εξειδικευμένο που προσανατολίζεται προς την αντιμετώπιση των ανταγωνιστών

Η στρατηγική ως υπόδειγμα (pattern) δίνει έμφαση στην πρακτική διάσταση της έννοιας και την εξετάζει απο την πλευρά των πραγματοποιηθέντων αποτελεσμάτων.

Η στρατηγική ως τοποθέτηση (position) τοποθετεί την επιχείρηση απέναντι στον ανταγωνισμό κατά τετοιο τρόπο ώστε, εάν είναι δυνατό, να τον εκτοπίσει

Η στρατηγική ως προοπτική (perspective) είναι για την επιχείρηση ότι η προσωπικότητα για το άτομο

- **Τι δεν είναι στρατηγικη**

Ο προγραμματισμός δεν είναι στρατηγική

Η έμφαση στη λειτουργική αποτελεσματικότητα δεν είναι στρατηγική

Στρατηγική είναι κατεύθυνση και το εύρος δραστηριοτήτων μίας επιχείρησης μακροπρόθεσμα, η οποία εξασφαλίζει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για την επιχείρηση μέσω της διάταξης των πόρων της μέσα σε ένα μεταβαλλόμενο περιβάλλον, με στόχο να ανταποκριθεί στις ανάγκες των αγορών και να ικανοποιήσει τις προσδοκίες των βασικών ομάδων ενδιαφερομένων

Ενότητα 2 **Ανάλυση του Εξωτερικού Περιβάλλοντος**

- Ανάλυση του Μακρο-Περιβάλλοντος (διαστάσεις)

Πολιτική/Νομική διάσταση (νόμοι,κυβερνητικοί φορείς και ομάδες πίεσης)

Οικονομική διάσταση (οικονομικά μεγέθη χώρας δραστηριοποίησης, ΑΕΠ, επιτόκια, προσφορά χρήματος, πληθωριστικές τάσεις, επίπεδο ανεργίας, διαθέσιμο εισόδημα)

Κοινωνικοπολιτιστική διάσταση (η θέση της γυναίκας στην εργασία, οι αλλαγές που συμβαίνουν στον τρόπο ζωής του σύγχρονου ανθρώπου, ο καταναλωτισμός, το επίδπεδο μόρφωσης των καταναλωτών και η στάση τους απέναντι στην εργασία και στον ελεύθερο χρόνο)

Δημογραφική διάσταση (το μέγεθος του πληθυσμού, τη γεωγραφική του κατανομή, την ηλικιακή του δομή και τη διανομή του εισοδήματος)

Τεχνολογική διάσταση (τεχνολογικές τάσεις, τεχνολογικά επιτεύγματα)

Παγκόσμια διάσταση (νέες αγορές διεθνώς, τις ήδη υπάρχουσες διεθνείς αγορές που αλλάζουν, τα διεθνή πολιτικά και πολιτισμικά δρώμενα όπως επίσης και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε αγοράς

- **Ανάλυση του Μικρο-Περιβάλλοντος (Porter)**

Το περιβάλλον της κάθε επιχείρησης προσδιορίζεται από τις εξής δυνάμεις

1. την απειλή εισόδου νέων επιχειρήσεων
2. τη διαπραγματευτική δύναμη των προμηθευτών της επιχείρησης
3. τη διαπραγματευτική δύναμη των πελατών της επιχείρησης
4. την απειλή από τα υποκατάστατα προϊόντα και
5. την ένταση του ανταγωνισμού μεταξύ στις ήδη υπάρχουσες επιχειρήσεις στον κλάδο

Ενότητα 3 Ανάλυση του Εσωτερικού Περιβάλλοντος

- **Θεωρία των Πόρων (The Resource Based Theory of Competitive Advantage)**

Σε μία περίοδο που το εξωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων μεταβάλλεται με ταχείς ρυθμούς, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε επιχείρησης συνθέτουν μία περισσότερο σταθερή βάση για το σχεδιασμό και την εφαρμογή της στρατηγικής. Οι πόροι θα μπορύσαν να καταταχούν σε α) Υλικούς πόρους, β) Ανθρώπινους πόρους, γ) Συστήματα και δ) Άυλοι πόροι.

- **Έννοια της Θεμελιώδους Ικανότητας (Core Competence)**

Οι ικανότητες μίας επιχείρησης προκύπτουν από το σωστό συνδυασμό και την ολοκλήρωση μία ομάδας πόρων. Οι ικανότητες διαχωρίζονται σε οριακές ικανότητες και θεμελιώδεις/μοναδικές ικανότητες οι οποίες μπορούν να δώσουν

διατηρήσιμο ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Θεμελιώδης ικανότητες μπορεί να είναι η στενή σχέση με τους προμηθευτές, η εστίαση στον πελάτη και η ορθολογική προσέγγιση στη διοίκηση του προσωπικού. Μία θεμελιώδης ικανότητα πρέπει να προσφέρει διαφοροποίηση έναντι του ανταγωνισμού, να παρέχει τη δυνατότητα εισόδου σε νέες αγορες και να συμβάλλει δυσανάλογα στην αξία όπως την αντιλαμβάνεται ο πελάτης

- **Οι Πόροι και οι Ικανότητες ως βάση διαμόρφωσης της στρατηγικής**

Οι εσωτερικοί πόροι και ικανότητες παρέχουν τη βασική κατεύθυνση για τη στρατηγική της επιχείρησης και αποτελόύν πρωταρχικές πηγές κερδοφορίας. Η διαμόρφωση της στρατηγικής περιλαμβάνει ορισμένα στάδια. α) Αναγνώριση και ταξινόμηση των πόρων, β) Αναγνώριση των ικανοτήτων, γ) Αποτίμηση τη δυνητικής απόδοσης των πόρων και ικανοτήτων, δ)Σχεδιασμός και επιλογή στρατηγικής και ε) Εντοπισμός ελλείψεων σε πόρους και ικανότητες

- **Μελέτη της επιχείρησης ως 'Αλυσίδα Αξίας'**

Η αλυσίδα αξίας εξετάζει την επιχείρηση υπό το πρίσμα των δραστηριοτήτων που εκτελεί για να παρέχει στους πελάτες της το προϊόν ή την υπηρεσία της. Οι δραστηριότητες μπορούν να ταξινομηθούν σε εννέα βασικές καηγορίες λειτουργιών. Η αλυσίδα αξίας βοηθάει στον εντοπισμό της συνεισφοράς των επιμέρους δρασστηριοτήτων στη συνολική αξία πυο δημιουργείται για τους πελάτες. Σύμφωνα με τον Πορτερ, οι δραστηριότητες μπορούν να χωριστούν σε κύριες και υποστηρικτικες. Οι κύριες είναι α)λειτουργίες χειρισμού εισερχόμενων, β) λειτουργίες παραγωγής, γ) διαχείριση εξερχόμενων, δ) Marketing και πωλήσεις και ε) υπηρεσίες μετά την πώληση. Οι υποστηρικτικές είναι α)προμήθειες-αγορές, β)έρευνα και ανάπτυξη, γ)διοίκηση ανθρώπινων πόρων και δ)εσωτερική υποδομή. Οι δραστηριότητες αξίας αποτελούν τον θεμέλιο λίθο για την επίτευξη ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος

- **Benchmarking**

Το benchmarking είναι η συνεχής και συστηματική σύγκριση μίας ή περισσότερων επιχειρησιακών στρατηγικών, λειτουργιών, διαδικασιών ή πρακτικών με αυτές των

καλύτερων ανταγωνιστών ή αυτών των επιχειρήσεων πυο θεωρούνται ‘άριστες’ στο συγκεκριμένο αντικείμενο.

Ενότητα 4 Εταιρική Αποστολή – Όραμα

- **Η έννοια της αποστολής**

Η αποστολή της επιχείρησης είναι ένα πλαίσιο αναφοράς για όλη την επιχείρηση, τις αξίες που την διέπουν και την πίστη που η ίδια η επιχείρηση έχει στον εαυτό της, και τι μπορεί αυτή να πετύχει

- **Η ανάγκη της αποστολής**

Η αποστολή εξασφαλίζει ομοφωνία σχετικά με τον επιχειρησιακό σκοπό, βοηθά στην λήψη στρατηγικών αποφάσεων, δίνει το γενικό επιχειρησιακό στίγμα και κλίμα, διευκολύνει τη μετάφραση των επιχειρησιακών στόχων σε καθμερινές λειτουργικά κατανεμημένες αρμοδιότητες και καθορίζει τους σκοπούς με τέτοιο τρόπο ούτως ώστε κόστος, χρόνος και απόδοση να μπορούν να ελεγχθούν.

- **Συστατικά στοιχεία της Αποστολής**

Μια επιτυχημένη δήλωση αποστολής θα πρέπει να δίνει απάντηση στις ακόλουθες ερωτήσεις

Τί είδους επιχείρηση θα είμαστε στο μέλλον?

Ποιοι είναι οι στόχοι μας?

Πως θα κερδίσουμε ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στην αγορά?

- **Η διαδικασία σχηματισμού εταιρικής Αποστολής**

Ίσως ένα από τα πιο σημαντικά οφέλη που μπορεί να αποκομίσει μια επιχείρηση από τη δήλωση αποστολής της μπορεί να προέλθει από την ίδια τη διαδικασία σχηματισμού της. Διαδικασία μέσα από την οποία ξανά-εκπαιδεύεται στρατηγικά η επιχείρηση και δεσμεύονται όλα τα στελέχη της σε επίτευξη συγκεκριμένων στόχων.

Η ανώτατη διοίκηση έχει ευθύνη σχηματισμού της αποστολής. Όμως στην διαδικασία πρέπει να λάβουν μέρος και στελέχη μεσαίων ή κατώτερων βαθμίδων για να δεθούν και να δεσμευτούν με την αποστολή.

Ενότητα 5 Επιχειρηματική Στρατηγική Ανάπτυξης

- **Είδη επιχειρησιακών στρατηγικών**

Υπάρχουν τρία επίπεδα διαμόρφωσης στρατηγικής

1. Το εταιρικό επίπεδο
2. Το επίπεδο κάθε μίας από τις στρατηγικές επιχειρηματικές μονάδες
3. Το επίπεδο των επιμέρους λειτουργιών της κάθε επιχειρηματικής μονάδας

- **Στρατηγικές σταθερότητας**

1. *Στρατηγική καμίας αλλαγής* που προϋποθέτει την συνέχιση της υπάρχουσας στρατηγικής με μικρή αύξηση στα επιδιωκώμενα αποτελέσματα
2. *Στρατηγική συγκομιδής κερδών* είναι η απόφαση να θυσιάσει η επιχείρηση την μελλοντική της ανάπτυξη για να επιτύχει άμεσα κέρδη
3. *Στρατηγικό διάλλειμα* είναι όταν η επιχείρηση μπαίνει σε μία περίοδο περισυλλογής και προσπάθειας μεγιστοποίησης του εσωτερικού ελέγχου και ανάπτυξης εσωτερικών συστημάτων
4. *Στρατηγική προσεκτικών βημάτων* συμβαίνει σε περιπτώσεις όπου η επιχείρηση αναμένει σημαντικές εξελίξεις στο εξωτερικό περιβάλλον και η ίδια αισθάνεται ότι θα πρέπει να περιμένει για να εκτιμήσει καλύτερα την κατεύθυνση που θα πάρουν αυτές οι αλλαγές πριν δεσμεύσει πόρους

- **Στρατηγικές ανάπτυξης**

1. Κάθετη Ολοκλήρωση ονομάζουμε την προσπάθεια μίας επιχείρησης να αποκτήσει παρουσία είτε προς τα μπροστά είτε προς τα πίσω
2. Οριζόντια Ολοκλήρωση σημαίνει ότι μία επιχείρηση προσπαθεί να αναπτυχθεί μέσω εξαγοράς ή δημιουργίας παρόμοιων επιχειρήσεων που λειτουργούν στο ίδιο στάδιο της αλυσίδας παραγωγής
3. Συσχετισμένη διαφοροποίηση δραστηριοτήτων ονομάζεται όταν οι δραστηριότητες με τις οποίες ασχολείται συνδέονται μεταξύ τους
4. Ασυσχέτιστη διαφοροποίηση δραστηριοτήτων ονομάζεται όταν οι δραστηριότητες με τις οποίες ασχολείται δεν συνδέονται μεταξύ τους

5. Ανάπτυξη αγοράς σημαίνει ότι η επιχείρηση προσπαθεί να προωθήσει υπάρχοντα προϊόντα σε νέες αγορές
6. Ανάπτυξη προϊόντων σημαίνει ότι αναπτύσσονται νέα προϊόντα για τις υπάρχουσες αγορές ή επιχειρούνται σημαντικές τροποποιήσεις των υπαρχόντων προϊόντων

Ενότητα 6 Επιχειρηματική Στρατηγική Διάσωσης/Αναστροφής

- **Διάγνωση αιτιών προβληματικών καταστάσεων**

Πιθανές αιτίες κάμψης της επιχείρησης

1. Η άσχημη προσαρμογή στο περιβάλλον
2. Η απουσία εσωτερικού ελέγχου
3. Η υπερβολική ανάληψη επιχειρηματικού κινδύνου
4. Ορισμένοι ανεξέλεγκτοι παράγοντες (κυβερνητικές πολιτικές, οι τεχνολογικές εξελίξεις και οι φυσικές καταστροφές)
5. Συνδυασμός των προηγούμενων

- **Στρατηγικές διάσωσης – αναστροφής**

1. **Στρατηγική ανόρθωσης** είναι η υιοθέτηση στρατηγικών που θα αντιμετωπίσουν υπάρχοντα προβλήματα της επιχείρησης αντιδραστικά αλλά και προληπτικά για να προλάβουν μελλοντικές αρνητικές καταστάσεις. Τα στάδια της στρατηγικής ανόρθωσης είναι α)η συρρίκνωση/σμύκρινση, β) η σταθεροποίηση και γ) η αναδόμηση
2. **Στρατηγική αποεπένδυσης** περιλαμβάνει την πώληση τμήματος ή τμημάτων μίας επιχείρησης
3. **Στρατηγική 'αιχμάλωτης' επιχείρησης** σημαίνει η επιλογη της επιχείρησης να μειώσει το εύρος μερικών από τις δραστηριότητες της και να γίνει εξαρτώμενη μιας άλλης επιχείρησης.
4. **Στρατηγική ρευστοποίησης** σημαίνει ο τερματισμός της ύπαρξης της επιχείρησης ως σύνολο

Ενότητα 7 Στρατηγικές Επίτευξης Ανταγωνιστικού Πλεονεκτήματος

- **Στρατηγική Ηγεσίας Κόστους** δηλαδή η ικανότητα παραγωγής και προσφοράς ενός προϊόντος με το μικρότερο κόστος στην αγορά

- **Στρατηγική Διαφοροποίησης** δηλαδή η προσφορά ενός προϊόντος που έχει τέτοια γνωρίσματα, ώστε ο πελάτης να είναι διατεθειμένος να πληρώσει παραπάνω για να το αποκτήσει
- **Στρατηγική Εστίασης** μπορεί να αντλεί στοιχεία είτε από τη στρατηγική διαφοροποίησης, είτε από τη στρατηγική ηγεσίας κόστους. Η βασική διαφορά τους είναι ότι η εστίαση βασίζεται στην ικανοποίηση ενός συγκεκριμένου τμήματος της αγοράς
- **Στρατηγική γρήγορης ανταπόκρισης** αναφέρεται στην ικανότητα της επιχείρησης να μπορεί σε μικρό χρονικό διάστημα να βελτιώνει, να δημιουργεί, να καταργεί προϊόντα, συνδυάζοντας την ταχύτητα με υψηλή ποιότητα και χαμηλό κόστος

Μελέτη της Δέλτα – Στρατηγικές Ανάπτυξης (Βιβλίο Παπαδάκης)

Μελέτης της EasyJet –Ηγεσία Κόστους και Διαφοροποίησης (Βιβλίο Παπαδάκης)

6. Άντληση και χρήση οικονομικών και λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων και τη χάραξη στρατηγικής

Τα συστήματα διοικητικής λογιστικής λοιπόν παρέχουν πληροφορίες, χρηματοοικονομικές και μη, στην διοίκηση και στους εργαζόμενους μέσα στον οικονομικό οργανισμό. Οι πληροφορίες της διοικητικής λογιστικής έχουν μορφή που εξυπηρετούν αυτούς που παίρνουν τις αποφάσεις σε έναν οργανισμό και σπάνια διανέμονται εκτός αυτού.

Οι ανάγκες της διοίκησης μιας ενός οργανισμού καθοδηγούν το εύρος και την εστίαση της διοικητικής λογιστικής. Αυτό το εύρος μπορεί να προβλεφθεί εξετάζοντας τις τρεις ευρείς κατηγορίες της επιχειρησιακής λήψης αποφάσεων, που είναι ο σχεδιασμός/προγραμματισμός, η οργάνωση/υλοποίηση και ο έλεγχος/αξιολόγηση.

Ο **Σχεδιασμός/προγραμματισμός** περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως σχεδιασμός του προϊόντος ή της υπηρεσίας (που απαιτεί πληροφορίες για μελλοντικά έσοδα και κόστη), σχεδιασμός παραγωγής (που απαιτεί πληροφορίες για την διαθεσιμότητα των πόρων και την χρήση τους από τα διάφορα προϊόντα που παράγει η επιχείρηση), και ανάπτυξη στρατηγικής (που απαιτεί πληροφορίες για το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης). Οι περισσότερες πληροφορίες που προκύπτουν από τον

σχεδιασμό έχουν μελλοντικό και προφητικό χαρακτήρα σε αντίθεση με τις χρηματοοικονομικές λογιστικές πληροφορίες που αναφέρονται σε περασμένα γεγονότα.

Η **Οργάνωση/υλοποίηση** περιλαμβάνει δραστηριότητες που εστιάζουν στην ανάπτυξη των συστημάτων του οργανισμού που θα εξελίξουν, θα παράγουν και θα παραδώσουν τα προϊόντα της επιχείρησης και την απαιτούμενη υποδομή για να υποστηριχθούν τα βασικά συστήματα παραγωγής. Οι απαιτούμενες πληροφορίες συχνά εστιάζουν στην αποτίμηση των εν δυνάμει εναλλακτικών συστημάτων για την επίτευξη των επιχειρησιακών στόχων, όπως η ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων και τα επίπεδα εξυπηρέτησης των πελατών. Οι πληροφορίες που απαιτούνται για τις επιχειρησιακές δραστηριότητες περιλαμβάνουν στοιχεία όπως η πιθανή απόδοση διαφορετικών συστημάτων παραγωγής, όπως για παράδειγμα η αποδοτικότητα και η παραγωγικότητα διαφορετικών μηχανημάτων που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν στην γραμμή παραγωγής.

Ο **Έλεγχος/αξιολόγηση** περιλαμβάνει δραστηριότητες που εστιάζουν στην μέτρηση και αξιολόγηση της απόδοσης των υφιστάμενων επιχειρησιακών συστημάτων και οντοτήτων που προσδιορίζουν πως το καθένα συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. Οι πληροφορίες που απαιτούνται στην κατηγορία του ελέγχου περιλαμβάνουν πληροφορίες των συστημάτων απόδοσης, όπως το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος, τα επιθυμητά επίπεδα παραγωγικής διαδικασίας, η συμβολή του κατά μέρους κέρδους κάθε προϊόντος στην συνολική κερδοφορία της επιχείρησης και ο χρόνος που απαιτείται από ένα σύστημα διοίκησης πωλήσεων να απαντήσει στις απαιτήσεις των πελατών.

Η διοικητική λογιστική είναι σε άμεση εξάρτηση με τις λειτουργίες της διοίκησης. Η ανάγκη της διοίκησης για πληροφορίες φαίνεται στα παρακάτω:

- Ορισμός των στόχων της επιχείρησης: Η πρωταρχική λειτουργία της διοίκησης είναι (α) να αναγνωρίσει τους στόχους της επιχείρησης και (β) να καθοδηγήσει τις δραστηριότητες της επιχείρησης για να συναντηθούν με τους στόχους της.
- Να αποτιμήσουν τις εναλλακτικές, να πάρουν αποφάσεις και να αναπτύξουν σχέδια: Η διοίκηση μίας επιχείρησης χρειάζεται τις πληροφορίες για τις εναλλακτικές επιλογές και ενέργειες που θα μπορεί να πάρει. Με την αποτίμηση να διαθέσιμων πληροφοριών, η διοίκηση παίρνει αποφάσεις και αναπτύσσει λεπτομερή σχέδια για το μέλλον.
- Παρακολούθηση των αποτελεσμάτων: Η διοίκηση χρησιμοποιεί πληροφορίες για να εκτιμήσει την βαθμό επιτυχίας των σχεδίων και των στόχων που είχαν οριστεί από την διοίκηση
- Έλεγχος και επαναπροσδιορισμός στόχων και σχεδίων: Στην βάση της σύγκρισης μεταξύ των επιθυμητών και των πραγματικών αποτελεσμάτων είναι πιθανό να

χρειαστεί ο επαναπροσδιορισμός των στόχων και των σχεδίων που δεν απέδωσαν σύμφωνα με τα πλάνα της διοίκησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

Ιωάννα Δημοπούλου-Δημάκη (2006) Διοικητική Λογιστική-Κοστολόγηση / Προϋπολογισμοί/Λήψη Αποφάσεων, Εκδόσεις IINTERBOOKS, ISBN 960-390-168-7

Νικόλαος Πομόνης (2007) Κοστολόγηση, Εκδόσεις Σταμούλης, ISBN 9789603516972

Γεώργιος Βενιέρης, Σαντρα Κοέν και Μαρία Κωλέτση (2003) Λογιστική Κόστους: Αρχές και Εφαρμογές, Pela Ioannidou Publishing, ISBN 960-87678-0-6

Βασίλης Παπαδάκης (2002) Στρατηγική των Επιχειρήσεων: Ελληνική και Διεθνής Εμπειρία, Εκδόσεις Μπένου, ISBN 960359

Βασίλης Παπαδάκης (2002) Στρατηγική των Επιχειρήσεων: Ελληνική και Διεθνής Εμπειρία, Τόμος Β, Μελέτες Περιπτώσεων, Εκδόσεις Μπένου, ISBN 960359

Γεώργιος Δράκος (1997) Μαθήματα Δημόσιας Οικονομικής, Εκδόσεις Σταμούλη, ISBN 9603511390

Ξενόγλωσση

Dimitris N. Chorafas (2006) Strategic Business Planning for Accountants: Methods, Tools and Case Studies, Elsevier, ISBN 750681322

Drury Collin (2004) Management and Cost Accounting, Thomson Business Press ISBN 1844800288

Drury Collin (2005) Management Accounting for Business Decisions, Thomson Learning,

G.H. Hofstede, and Hardcover (2003) The Game of Budget Control, Publisher: Routledge, ISBN 0415264413

Hilton, R., M. Maher and F. Selto (2002) Cost Management. Strategies for Business Decisions, International Edition, McGraw-Hill, 2nd ed. ISBN

Horngren, C., Harrison, W., Oliver, M. (2008) Financial and Managerial Accounting, Pearson, ISBN13: 9780137008452

ISBN 1844801527

John Lee and Marc J. Epstein (2006) Advances in Management Accounting, Elsevier, ISBN 762313528

Muller, M. (2003) "Essentials of Inventory Management"

Tersine, R. J. (1985) “Διαχείριση υλικών και συστήματα αποθεμάτων”

Wild, T. (1998)“Best Practice in Inventory Management”

Zahirul Hoque (2004) Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues, Spiro Press, ISBN 1904298737

Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsurama and S. Mark Young (2007) Management Accounting, Pearson, Prenice Hall, 5th edition, ISBN 0-13-173281-1

15/9/2009
Ελένη Τουρνά-Γερμανού
Αναπληρώτρια Καθηγήτρια Λογιστικής
ΤΕΙ Αθήνας